

Cosmin Flavius COSTAȘ, Septimiu Ioan PUȚ

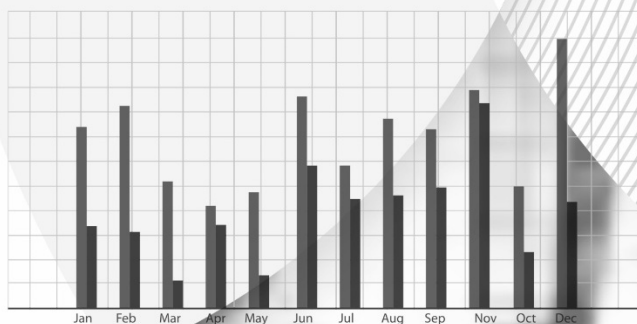
DREPT FISCAL

Ediția a II-a, revăzută și adăugită

COSMIN FLAVIUS COSTAȘ
SEPTIMIU IOAN PUȚ

DREPT FISCAL

Ediția a II-a, revăzută și adăugită



Universul Juridic
București
-2025-

Titlul I

Politică fiscală, fiscalitate și principii de drept fiscal

Capitolul I

POLITICA FISCALĂ ȘI FISCALITATEA

I.1. Politică fiscală

1. Studiul dreptului finanțelor publice – și, în cadrul lui, analiza atentă a normelor care alcătuiesc dreptul bugetar – demonstrează că *știința finanțelor publice*¹ are ca principal obiect determinarea sarcinilor fiscale și asigurarea repartizării acestora de o manieră cât mai echitabilă și echilibrată, astfel încât să se colecteze veniturile bugetare (în cuantumul și cu ritmicitatea necesare asigurării acoperirii permanente a nevoilor societății) prin antrenarea – în condițiile cele mai potrivite – a tuturor contribuabililor chemați să facă acest efort. Dozarea efortului menționat este rezultatul unui proces amplu și complex, care poate fi sintetizat și prezentat printr-o sintagmă anume: *politica fiscală*.

2. Parte integrantă a politicii economice a statului, *politica fiscală* cuprinde ansamblul ideilor și strategiilor transpuse în reglementări legale consacrate asigurării celor mai eficiente modalități de stabilire și percepere a veniturilor bugetare. Altfel spus, politica fiscală reprezintă arta determinării caracteristicilor generale ale impozitului² în funcție de datele economice, sociale și psihologice oferite de societate într-un spațiu și o perioadă de timp determinate.

3. Mai recent s-au furnizat și definiții mai detaliate, sens în care reținem și noi următoarele:
- *politica fiscală* acoperă toate opțiunile care contribuie la determinarea caracteristicilor unui sistem fiscal: nivel de presiune fiscală; repartizarea impozitelor, inclusiv utilizarea impozitelor în scopuri economice sau sociale; sisteme fiscale tehnice; decizii referitoare la baza sau tariful diferitelor impozite, taxe și contribuții³);

- *politica fiscală* desemnează măsurile folosite de guverne pentru stabilizarea economiei, în special prin manipularea nivelurilor și alocărilor impozitelor și a cheltuielilor guvernamentale⁴.

4. Politică fiscală se stabilește în raport direct cu opțiunile statului în materie de impozite, taxe și contribuții, în sensul că ea trebuie să impună utilizarea conștientă a întregului ansamblu de instrumente și procedee cu caracter fiscal pentru stabilirea nivelului, structurii și regimului

¹ Vorbim despre o știință de ramură care studiază, cercetează, interpretează și explică ansamblul normelor juridice și instituțiilor care compun dreptul finanțelor publice.

² De fapt, este vorba despre toate formele de prelevare către buget a unor sume de bani destinate a fi cheltuite în scop public (impozit, taxă, contribuție, prelevare).

³ B. Castagnède, *La politique fiscale*, Ed. PUF, Paris, 2013, p. 7.

⁴ *Encyclopaedia Britannica*, ediția electronică, consultată la adresa <https://www.britannica.com>, la data de 15 februarie 2023.

facilităților fiscale în procesul repartiției produsului social, astfel încât să se asigure realizarea obiectivelor politice, economice și sociale⁵.

5. De aceea, politica fiscală se dezvoltă – așa cum am arătat deja – în strânsă legătură cu *politica financiară* a statului⁶, dar și cu *politica monetară*⁷. În doctrină se apreciază – în consecință – că politica fiscală se află la granița dintre *politica bugetară* (pe baza căreia se iau decizii privind amploarea cheltuielilor publice și se stabilesc proporțiile în care acestea urmează să fie acoperite din impozite, taxe etc.) și *tehnica fiscală* (care constă în stabilirea și aplicarea modalităților de așezare a impozitelor). De asemenea, doctrina subliniază faptul că politica fiscală este o componentă esențială a politicii bugetare și că – într-o mare măsură – ea este chiar servanta politicii bugetare; această apreciere pare a fi numai în parte adevărată, întrucât – este bine-cunoscut – asigurarea unei continue creșteri a veniturilor publice (necesară finanțării oricărui buget public) se poate obține în diferite moduri: fie prin alegerea (selectarea) impozitelor, fie prin maniera de repartizare a acestora, ca sarcină fiscală, pe umerii contribuabililor, fie, în fine, îmbinând cele două metode⁸. Recentă pandemie întărește această concluzie, statele fiind obligate să își adapteze politica fiscală în contextul politicii bugetare⁹.

6. Într-un articol publicat pe site-ul propriu al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE, pagina web: www.oecd.org) la data de 3 septembrie 2020, sub semnătura lui Pascal Saint-Amans (director, Centrul pentru politică fiscală și administrație, OCDE), în contextul cooperării internaționale, a fost abordată problema răspunsului sistemelor fiscale la provocările pe care le-a adus pandemia cu coronavirusul COVID-19. Ne-a atras atenția un citat din acest articol, pe care îl redăm aici: „*Rather than simply returning to business as usual, the goal should be «build back better» and address some of the structural weaknesses that the crisis has laid bare*” („*Decât să ne întoarcem pur și simplu la același mod de lucru, obiectivul ar trebui să fie acela de a reconstrui mai bine și de a aborda câteva dintre slăbiciunile structurale pe care criza ni le-a scos la iveală*”). Grupul de experți care lucrează la nivelul OCDE apreciază că guvernele ar trebui să utilizeze în continuare instrumente fiscale pentru a oferi suport afacerilor și familiilor afectate. Cu toate acestea, măsurile trebuie să fie bine calibrate și să fie retrase

⁵ A se vedea și I. Condor, R. Stancu, *Drept financiar*, Ed. Fundației „România de Măine”, București, 2002, p. 130. Autorii citați prezintă – sintetizând opiniile din doctrina de specialitate – o serie de principii considerate fundamentale pentru un sistem fiscal rațional; ne vom mărgini la a enumera doar aceste principii: individualitatea, nediscriminarea, impersonalitatea, neutralitatea, legitimitatea și lipsa de arbitrar (a se vedea I. Condor, R. Stancu, *op. cit. supra*, pp. 131-133).

⁶ Asupra aspectelor generale privind politica financiară, a se vedea: I. Văcărel, Gh.D. Bistriceanu, F. Bercea, G. Anghelache, T. Moșteanu, M. Bodnar, F. Georgescu, *Finanțe publice*, ed. a 4-a, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2003, p. 109 și urm.; L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, 7^e éd., Ed. Dalloz, Paris, 1992, pp. 5-9.

⁷ De regulă, obiectivele comune ale politicii fiscale și politicii monetare sunt acelea de a obține sau menține angajarea totală a populației în muncă, obținerea sau menținerea unei rate ridicate de creștere economică și stabilizarea prețurilor și a salariilor. Pentru detalii, a se vedea D. Ashburn, *The Government's Stimulus Toolbox: Fiscal and Monetary Policy*, articol publicat online și disponibil la adresa: <https://www.britannica.com/money/fiscal-vs-monetary-policy>, consultată la data de 15 februarie 2023.

⁸ A se vedea: M. Lauré, *Traité de politique fiscale*, Ed. PUF, Paris, 1956, p. 5; D.D. Șaguna, *Tratat de drept financiar și fiscal*, Ed. All Beck, București, 2001, p. 602 și urm.; A.M. Georoceanu, *Determinarea obligațiilor fiscale ale societăților comerciale*, Ed. Universul Juridic, București, 2011, pp. 28-29.

⁹ Pentru exemple recente de aplicare, a se vedea: M. González Aparicio, *Fiscal actions taken in Spain as a result of Covid-19 and proposals for the future*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 2/2020, pp. 27-38; C. Oneț, *Despre „moratoriul legal” privind stingerea creanțelor fiscale pe perioada stării de urgență instituite în contextul crizei sanitare provocate de epidemia cu COVID-19*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 2/2020, pp. 10-19.

gradual, odată cu îmbunătățirea situației. Odată ce recuperarea (economică) a fost securizată, guvernele ar trebui să facă trecerea de la managementul crizei la luarea în considerare a unor reforme structurale, fără a acționa prematur și fără ca acest lucru să pericliteze recuperarea. Mai precis, guvernele ar trebui să folosească oportunitatea pe care o au pentru a construi o economie mai verde, mai inclusivă și mai rezistentă. În acest context, autorii studiului recomandă:

- *Accelerarea reformei impozitelor (taxelor) de mediu.* Pentru că aceste impozite (taxe) sunt mult sub ceea ce ar trebui să fie, 70% din emisiile de dioxid de carbon asociate producției de energie din economiile avansate și emergente rămân neimpozitate și cei mai poluanți combustibili rămân în mare parte neimpozitați;

- *O impozitare mai echitabilă.* Criza economică actuală a reliefat și exacerbat inegalitățile existente. Persoanele cu venituri mici, femeile și tinerii au fost categoriile lovite cel mai tare, în timp ce, în cele mai afectate sectoare ale economiei, aproape jumătate din forța de muncă era compusă din lucrători cu timp parțial, temporari sau cu activitate independentă. Chiar dacă unele dintre țări au extins temporar posibilitățile de acordare a concediului medical sau ajutorului de șomaj și pentru asemenea lucrători, în viitor ar trebui să se acorde o mai mare atenție întăririi protecției sociale;

- *Surse alternative de impozitare.* Odată ieșite din criza economică și pe măsură ce economiile își revin, guvernele vor căuta să restabilească echilibrul finanțelor publice. S-ar putea însă ca, la acel moment, guvernele să nu mai poată colecta tot ceea ce estimează pe baza surselor tradiționale de venit. Creșterea impozitelor și contribuțiilor care afectează munca și consumul, aplicată cu ocazia crizei economice din anul 2008, s-ar putea să nu mai fie susținută politic și nici dezirabilă din perspectiva echității. Prin urmare, guvernele vor fi nevoite să caute surse alternative de impozitare. Impozitarea proprietății și a veniturilor din capital ale persoanelor fizice va avea un rol important, în special în contextul în care se întrevăd îmbunătățiri semnificative ale transparenței fiscale internaționale;

- *Cooperarea globală și impozitarea digitală.* Criza a subliniat o anumită vulnerabilitate colectivă și importanța critică a cooperării multilaterale. Presiunea ridicată asupra finanțelor publice și, în același timp, solicitările tot mai dese pentru o impozitare mai echitabilă ar trebui să dea un nou impuls pentru obținerea unui acord (global) asupra impozitării digitale¹⁰. De asemenea, cooperarea internațională se va dovedi cu atât mai necesară pentru a împiedica disputele fiscale să se transforme în războaie economice care ar afecta recuperarea într-o perioadă în care economia globală își permite cel mai puțin un asemenea scenariu¹¹.

7. Istoric vorbind, până la criza locurilor de muncă din Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord din urmă cu un secol și de Marea Criză Economică (1929-1933), se credea că o politică fiscală adecvată este aceea care conduce la menținerea unui buget echilibrat. În lucrarea sa *The General Theory of Employment, Interest and Money* (1935-1936), John Maynard Keynes s-a preocupat pentru prima dată formal de politica fiscală, apreciind că aceasta ar trebui folosită „contraciclic”, adică în sensul că guvernul ar trebui să își exercite influența economică pentru a

¹⁰ Odată cu dezvoltarea economiei digitale sau, mai corect spus, uneori ca motor al economiei digitale, se dezvoltă și inteligența artificială. Pentru un studiu recent asupra abordării europene, a se vedea M. Tofan, *Viziunea Uniunii Europene privind reglementarea inteligenței artificiale și limitele unui pionierat așteptat*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 4/2024, pp. 298-304.

¹¹ Pentru detalii, a se vedea C.F. Costăș, *OCDE. Susținerea economiei globale: care este rolul sistemelor fiscale drept răspuns la COVID-19*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 5/2020, secțiunea *Noutăți fiscale*, p. 6.